



The punitive fiscal law and its independence from fiscal law in the light of human rights

O direito fiscal sancionador e sua independência do direito fiscal à luz dos direitos humanos

El derecho fiscal sancionador y su independencia del derecho fiscal a la luz de los derechos humanos

ALEJANDRO DÍAZ REYES*

* Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Querétaro. Profesor investigador de tiempo completo e integrante del Cuerpo Académico Consolidado “Derechos Humanos y Globalización”, de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro; autor de correspondencia alejandro.diaz@uaq.mx y correo personal: alex-diaz-23@hotmail.com. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores. Orcid ID: 0000-0001-7945-5267 doi: <https://doi.org/10.18601/16926722.n28.02>

Abstract

This study analyzes the emancipation of sanction tax law from tax law, in its substantive and procedural aspects. Aspects materialized respectively through the right to punish, and the tax power exercised by the tax authority. In this sense, in the tax branch we find problems around the creation and classification of two dissimilar but coincident legal figures, such as infringement and contribution, as well as the procedural development of these powers, through the sanctioning tax procedure and of fiscal duty control procedures. Thus, this analysis proposes the independence of the State's right to punish with respect to the tax power in tax law, from a perspective of its substantive and adjective aspects, which will allow the evaluation of the actions of the State and its impact on the respect for the human rights of the alleged offender.

Keywords: tributary power, sanctioning power, infraction, contribution, sanctioning procedure, control fiscal procedure.

Resumo

Neste estudo analisa-se a emancipação do direito fiscal sancionador em relação ao direito fiscal, em seus aspectos substantivo e processual. Aspectos que se materializam, respectivamente, pelo direito de punir e pelo poder tributário exercido pela autoridade fiscal. Nesse sentido, no ramo fiscal encontram-se problemáticas em torno da criação e tipificação de duas figuras legais distintas, porém coincidentes, como são a infração e a contribuição, assim como do desenvolvimento processual dessas competências, por meio do procedimento fiscal sancionador e dos procedimentos de controle dos deveres fiscais. Dessa forma, neste análise propõe-se a independência do direito de punir do Estado em relação ao poder tributário no direito fiscal, sob a perspectiva de seus aspectos substantivo e adjetivo, o que permitirá avaliar a atuação do Estado e sua incidência no respeito aos direitos humanos do suposto infrator.

Palavras-chave: poder tributário, poder sancionador, infração, contribuição, procedimento sancionador, procedimento fiscal de controle.

Resumen

En este estudio se analiza la emancipación del derecho fiscal sancionador respecto al derecho fiscal, en sus aspectos sustantivo y procedural. Aspectos que se materializan respectivamente por medio del derecho a castigar y del poder tributario que ejerce la autoridad fiscal. En este sentido, en la rama fiscal encontramos problemáticas en torno a la creación y tipificación de dos figuras legales disímiles, pero coincidentes, como son la infracción y la contribución, así como del desarrollo procedural de estas potestades,

por medio del procedimiento fiscal sancionador y de los procedimientos de control de deberes fiscales. De tal suerte que en este análisis se propone la independencia del derecho a castigar del Estado respecto del poder tributario en el derecho fiscal, desde una mirada de sus aspectos sustantivo y adjetivo, lo que permitirá evaluar el actuar del Estado y su incidencia en el respeto a los derechos humanos del presunto infractor.

Palabras clave: potestad tributaria, potestad sancionadora, infracción, contribución, procedimiento sancionador, procedimiento fiscal de control.

Introducción

En el presente estudio se explora y analiza el ejercicio independiente del *ius puniendi* del Estado en materia fiscal, desde una mirada de las normas jurídicas que conforman el derecho fiscal sancionador, en sus aspectos sustantivo como procedural. A tal efecto, se estudia el derecho a castigar de la administración pública en el ámbito de las contribuciones fiscales que se desglosa en una faceta sustantiva, representada por la conducta ilícita en el área fiscal, y se traduce en la infracción fiscal y los elementos esenciales que la componen. Asimismo, se analiza el aspecto adjetivo del *ius puniendi* de la autoridad fiscal, procedimiento mediante el cual califica y sanciona punitivamente una conducta como infracción.

La hipótesis de trabajo sostiene que existe una confusión normativa entre las distintas naturalezas de los presupuestos sustantivos y las reglas adjetivas o procedimentales, lo cual provoca un estado de actuación formalmente avalado por la norma, pero que materialmente vulnera derechos humanos, en particular los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso. Esta independencia se analiza respecto a las normas jurídicas que integran el derecho fiscal en su aspecto sustantivo que se materializa con la figura legal de la contribución que deriva del ejercicio de la potestad tributaria del Estado en su ámbito sustantivo. Por otra parte, el aspecto procedural se analiza en el ejercicio de las facultades de verificación y comprobación que realizan las autoridades fiscales, a fin de constatar e investigar el cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales.

En tal sentido, a la luz de los aspectos sustantivo y procedural, en que se desglosa el derecho fiscal y el derecho fiscal sancionador, se plantea el análisis del ejercicio independiente del *ius puniendi* del Estado en el ámbito fiscal, que nos permita apreciar el actuar del Estado y su incidencia en el respeto a los derechos humanos del presunto infractor.

El método aplicado en este estudio es análisis síntesis, por medio del cual se separan las distintas facetas de los actos sancionadores en materia fiscal para diseccionar los aspectos sustantivos de los procesales y poder identificar con precisión su naturaleza, alcance y características normativas desde una perspectiva crítica bajo una óptica de derechos humanos. Las técnicas de investigación utilizadas han sido documentales.

I. La contribución¹ y la infracción fiscal. Dos lados divergentes de la misma moneda

Al hablar de contribución, hablamos de una de las fuentes de ingresos del Estado, la cual, como señala Mabarak Cerecedo (2007), se encuentra regulada “[...] en un documento legal que recibe el nombre de *presupuestos de ingresos*, o como se le denomina en México y en algunas otras naciones: Ley de Ingresos” (p. 17), que “[...] es discutida y aprobada por el Congreso de la Unión según se desprende de la fracción VII, del artículo 73 constitucional [...]” (Rojas Castro, 2018, p. 69).

Es decir, en “[...] la ley de ingresos se agrupan todas las contribuciones y demás ingresos, tanto de carácter fiscal como financiero que vaya a obtener un ente público en un ejercicio fiscal. Inclusive se dan cifras en cada uno de los renglones contenidos en dicha ley [...]” (*idem*). Esta explicación nos permite apreciar la enorme importancia económica que representan las contribuciones como fuente de ingresos del Estado, pues representan más del 50 % de los ingresos económicos para el ejercicio 2025 (Ley de Ingresos, artículo 1, 2025).

En tal sentido, las contribuciones constituyen ingresos ordinarios que aportan los ciudadanos, tienen su origen en la imposibilidad individual de cada miembro de la comunidad en satisfacer de forma aislada necesidades complejas que implican su supervivencia y seguridad, por lo que, como señala Rousseau, “[...] no tiene otro medio de conservación que el de formar por agregación una suma de fuerzas capaz de sobrepujar la resistencia, de ponerlas en juego con un solo fin y de hacerlas obrar unidas y de conformidad” (1997, p. 9).

Cabe destacar que la facultad de crear contribuciones es una competencia que se establece de forma privativa al Estado en las diferentes constituciones, lo que se traduce en que las contribuciones se crean por el Estado mediante el legislador en ejercicio de su potestad tributaria.

Por tanto, el ejercicio de la potestad tributaria, como refiere Verduzco Reina (Venegas Álvarez, coord., 2022), se manifiesta cuando el legislador “[...] soberanamente y de manera general determina cuáles son los hechos o situaciones que en caso de producirse generan la obligación de los particulares de efectuar el pago de contribuciones” (p. 100). En tal sentido, las contribuciones, siguiendo a Sonia Venegas (citada en Venegas Álvarez, coord., 2022), constituyen una “[...] obligación legal de derecho público creada por medio de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales [...]” (p. 85).

Las contribuciones se encuentran reguladas y clasificadas en el Código Fiscal de la Federación (artículo 2, 2021), en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones

¹ Nota del editor: en Colombia y España la contribución es una especie del género tributo. En este artículo la contribución se entiende como un ingreso del Estado en el contexto mexicano en forma general, sin hacer alusión a la tipología tributaria.

de mejora, derechos y sus accesorios, así como en distintas leyes específicas por medio del establecimiento de hechos imponibles.

En tal aspecto, la contribución plasmada por el legislador en la norma jurídica al ser actualizada genera la obligación fiscal del contribuyente que se traduce en la materialización de una relación jurídica entre el Estado como sujeto acreedor y el contribuyente como sujeto pasivo, en donde (Jarach, s. f.) “[...] la pretensión correlativa del Fisco se hace depender al verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible” (p. 73).

En este marco, es necesario mencionar que la potestad tributaria no constituye una concesión ilimitada de la ciudadanía hacia el Estado; en este sentido, Ladrón de Guevara (citado en Ortega Maldonado, 2021) manifiesta que:

[...] los derechos de los contribuyentes deben ser garantizados como derechos humanos, al convertirse en su defensa frente al abuso o ejercicio arbitrario de las facultades que el propio contribuyente le ha conferido al Estado para exigir a cada ciudadano una aportación económica, con objeto de satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. Contribuir a los gastos públicos es una obligación constitucional, pero es un derecho hacerlo de manera proporcional y equitativa (p. 49).

Aunado a los derechos humanos que rigen en el ámbito de las contribuciones, en general reconocidos en el área del derecho que las regula como es el derecho fiscal, se unen los “[...] cambios que vienen de la mano de la reforma constitucional de principios de esta década en el que se establecen nuevos principios y métodos de interpretación constitucional para los derechos humanos, como el principio de progresividad, interpretación conforme, pro-persona, etcétera” (Ortega Maldonado, 2021, p. 51).

De tal suerte que estos principios reconocidos en las reformas constitucionales del 2011 acompañan a los principios tradicionales que constituyen un dique de protección del contribuyente, frente al ejercicio de la potestad y competencia tributaria por parte del Estado, en la creación mediante la ley, de vigilancia, determinación y cobro de contribuciones, ante la importancia recaudatoria en la obtención de recursos económicos de esta fuente indispensable de ingresos públicos.

Así pues, Hugo Carrasco (citado en Venegas Álvarez, coord., 2022, p. 86) considera que estos principios generales aplicables en materia tributaria son:

- a) Principio de generalidad
- b) Principio de uniformidad
- c) Noción de justicia
- d) Principio de justicia impositiva
- e) Principio de seguridad jurídica
- f) Principio de legalidad tributaria
- g) Principio de capacidad contributiva

En este contexto, la viabilidad de la actuación de todo Estado depende directamente de la eficacia en la recaudación contributiva, pues con base en esta se gestiona la operatividad de las dependencias (recursos materiales y humanos), se construye la infraestructura y se prestan los servicios públicos que demandan las necesidades sociales, aunado a que esa eficacia parte del respeto a los principios fundamentales que limitan el ejercicio de la potestad y competencia tributaria.

Lo anterior refleja la importancia para el Estado de sufragar distintas necesidades plasmadas en el presupuesto de egresos en cada ejercicio fiscal, y la necesidad apremiante de contar con recursos económicos para solventarlas, razón por la cual se erigen las contribuciones como una fuente de ingresos fundamentales.

De manera que llevar a cabo un análisis de la potestad sancionadora en materia fiscal, a la luz de los derechos humanos, ineludiblemente exige también hablar de la importancia de las contribuciones para solventar los gastos públicos. Por tanto, se vuelve una obligación para el Estado ser eficiente en su actividad recaudatoria. Este criterio de eficiencia responde, principalmente, a los aspectos sustantivos y procedimentales a la luz de la seguridad jurídica y la confianza legítima en la materialización del poder tributario y su complemento necesario: el poder sancionador.

En tal sentido, nos adentramos en el aspecto que atañe al incumplimiento por parte de los ciudadanos con sus obligaciones fiscales que se encuentran reguladas por el derecho fiscal. Lo anterior obliga al Estado a regular este incumplimiento por medio del derecho sancionador como área del derecho administrativo sancionador que regula el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, en el ámbito fiscal, por medio de la tipificación de la infracción fiscal en el aspecto sustantivo, así como de la aplicación de la sanción punitiva con el procedimiento administrativo sancionador en el aspecto adjetivo.

En este orden de ideas, como bien señala Estrada Cuevas (2023), el *ius puniendi* de la entidad estatal se traduce en la facultad que tiene el Estado, tanto en el ámbito penal como en el administrativo, “[...] para castigar las contravenciones penales o administrativas descritas por la ley como delitos, infracciones, contravenciones o faltas administrativas” (p. 29).

Este derecho a castigar del Estado es regulado por el derecho administrativo sancionador como una de las facetas en que se desglosa esta potestad estatal, por medio de un conjunto de normas sustantivas y procedimentales que, conforme a Jara Merino (2019), tienen por objeto:

[...] la regulación de la potestad administrativa sancionadora de la Administración tributaria que, en líneas generales, es similar a la que ejerce cualquier otra Administración pública cuando sanciona cualquier infracción de Derecho administrativo. Existen, no obstante, singularidades en el ejercicio de esta potestad sancionadora en materia tributaria relacionadas con los principios que la informan, con la tipificación de las infracciones tributarias, con el procedimiento sancionador [...] (pp. 562-567).

Por lo cual, el ejercicio de esta potestad sancionadora se traduce en normas jurídicas que tipifican de forma específica las conductas que serán consideradas como infracción y determinar las sanciones que corresponden a cada caso. De igual manera, en el ámbito adjetivo se traduce en la regulación procedural que establece el procedimiento por medio del cual se aplique la sanción correspondiente como protección al cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales sustantivas y formales, en aras de proteger estas fuentes de ingreso del Estado.

En el campo sustantivo, la infracción fiscal, como señala Velázquez Tolsá (2021), se traduce en la

[...] contravención a las leyes administrativas por una conducta activa o pasiva realizada por un sujeto que motivó la imposición de una sanción por una autoridad competente seguido de un procedimiento, con el fin de restablecer el orden jurídico y garantizar el orden público (p. 185).

Al respecto, las infracciones fiscales se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación (título IV, capítulo I, arts. 70 a 91-B, 2021), así como en la Ley Aduanera (arts. 176 a 202, 2021).

Cabe señalar que la consecuencia jurídica que se produce en contra del contribuyente que incumple con la obligación fiscal por medio de una conducta que actualiza la infracción fiscal, se manifiesta por medio de una sanción punitiva que se aplica en ejercicio del derecho a castigar de la administración pública.

Sin embargo, este derecho a castigar de la autoridad fiscal no puede ser ilimitado o arbitrario, pues, como refiere Estrada Cuevas (2023), “[...] la potestad punitiva del Estado no es absoluta. Tiene límites infranqueables que constituyen garantías de respeto a los derechos y libertades de las personas” (p. 31).

De tal suerte que, siguiendo los criterios que ha adoptado nuestro máximo tribunal en distintas interpretaciones jurisprudenciales, nuestro sistema legal sigue la corriente unitaria del derecho a castigar del Estado, lo cual implica dos áreas del derecho, el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Por tanto, le sean aplicables a esta última los principios rectores que limitan la potestad de castigo del Estado en el área administrativa en el aspecto sustantivo y procedural.

Por consiguiente, siguiendo a Eduardo Cordero Quinzacara (citado en Vázquez y Eguiarte, 2023, p. 147), se aplican al ámbito sustantivo “[...] los principios de legalidad, tipicidad, irretroactividad, culpabilidad, proporcionalidad, personalidad, *non bis in idem*”.

II. Los aspectos procedimentales en el ejercicio de las potestades de control y del *ius puniendi* del Estado en el derecho fiscal

Se parte de la idea que, en el ejercicio de la competencia tributaria por medio de las potestades de control y del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, se ejecutan de forma necesaria

en cada caso mediante una serie de fases formales que conforman el procedimiento administrativo que constituye “[...] la forma de expresión de la función administrativa. A través de él se prepara, forma, produce o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa” (Lucero Espinosa y Delgadillo Gutiérrez, 2024, p. 191). Representada en un caso por la resolución definitiva que determina el adeudo tributario y en el otro extremo por la sanción punitiva que castiga la infracción a una obligación fiscal.

En tal sentido, dentro de las potestades de control de las cuales se encuentran facultadas las autoridades fiscales en el interior de las potestades de policía administrativa, podemos identificar las facultades de gestión y las facultades de comprobación.

Las facultades de gestión de la autoridad fiscal se enfocan a la realización de procedimientos administrativos de asistencia y de vigilancia, con el objeto, en el primero de ellos, de permitir a los contribuyentes aclarar errores aritméticos en sus declaraciones, en instancias de devolución y en consultas; en el segundo, de estas facultades de gestión, se da con el inicio de procedimientos de verificación en que mediante la vigilancia se busca constatar o corroborar la veracidad de datos, cantidades o lugares indicados por el contribuyente ante la autoridad fiscal.

Por lo que corresponde a las facultades de comprobación, según Díaz y Aguado (2022), “[...] no solo se centran en las actividades de vigilancia y verificación, sino además se da la actividad de indagación a través de distintas herramientas físicas, documentales, e incluso digitales, para obtener y descubrir hechos nuevos para la autoridad, abarcando tanto deberes sustantivos como formales” (p. 149).

En este marco, en el Código Fiscal de la Federación se regulan distintos procedimientos de verificación de obligaciones fiscales sustantivas y formales, al igual que los aspectos sustantivos y procedimentales de las facultades de comprobación.

En tal aspecto, tanto el ejercicio de las facultades de verificación como de las facultades de comprobación se materializa por medio de procedimientos administrativos, cuya instrucción representa una secuencia de etapas y formalidades que norman la actuación de la autoridad fiscal en el control del cumplimiento cabal de obligaciones fiscales, todo ello, en aras de una recaudación de contribuciones para satisfacer los gastos público. Ante la omisión del cumplimiento, se incurrirá en conducta ilícita representada por la infracción. Sin embargo, este aspecto adjetivo en el ejercicio de las facultades descritas se encuentra sujeto a principios que debe acatar la autoridad fiscal, como indica Cordero Pinto (2020, pp. 20-27), estos se traducen en los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad, buena fe, oficialidad, debido proceso.

Por lo que refiere al aspecto adjetivo de derecho fiscal sancionador, este se da por medio de un procedimiento administrativo que, como señala Carretero Pérez (citado en Velázquez Tolsá, 2021, p. 223), “[...] tiene como fin comprobar la infracción y determinar la responsabilidad del individuo”.

De igual manera, el procedimiento por el cual la autoridad fiscal califica la conducta que omite el cumplimiento de una obligación fiscal como ilícita y determina la gravedad de esta, al imponer la sanción punitiva, se encuentra limitado por principios que protegen

al contribuyente de los excesos de la autoridad al imponer la sanción. En este aspecto, Ortega Maldonado (citado en Gutiérrez y Vázquez, 2022, p. 228) considera que entre

[...] los principios rectores del aspecto adjetivo de la potestad tributaria sancionadora, se ubican el principio de debido proceso, el de acceso a la justicia, el de presunción de inocencia, el de no autoincriminarse, el de caducidad y el de tutela jurisdiccional efectiva.

III. Hacia la emancipación sustantiva y procedural del derecho administrativo sancionador del derecho fiscal a la luz de los derechos humanos

Se parte de la idea, central en esta investigación, de la necesidad de reconocer la independencia, por medio del legislador y de la autoridad fiscal, de dos de las potestades que se aplican en el derecho fiscal, como son:

- I. La potestad de policía
- II. La potestad fiscal sancionadora

La primera potestad, derivada del ejercicio de los procedimientos de policía en la comprobación y verificación del cumplimiento de su aspecto sustantivo, como es el tributo y la obligación tributaria, y la segunda potestad en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado ante el incumplimiento de tales obligaciones fiscales por parte del contribuyente al tipificar la infracción, su calificación y sanción por medio del procedimiento fiscal sancionador.

Lo anterior, en razón a que la emancipación del conjunto de disposiciones sustantivas y disposiciones procedimentales que conforman al derecho fiscal sancionador incidiría en el adecuado ejercicio de la potestad punitiva de la entidad estatal, a partir de la clara identificación de la regulación de la infracción fiscal y, por otra parte, de su materialización por medio del procedimiento administrativo sancionador respecto del ejercicio de la potestad y competencia tributaria del Estado en el interior del derecho fiscal.

En este contexto, al plantear la idea de un derecho fiscal sancionador independiente del derecho fiscal, hacemos referencia, según la Real Academia Española (2024), a que “no tiene dependencia, que no depende de otro”. En sentido opuesto o antónimos (*idem*), sería dependiente.

Por tanto, al hablar del poder sancionador fiscal y potestad tributaria regulados respectivamente por el derecho administrativo sancionador y el Derecho Fiscal, en cuanto al primero en su aspecto sustantivo, es referir al conjunto de normas jurídicas que establecen y regulan la infracción y, en su aspecto adjetivo, disposiciones que regulan el procedimiento fiscal sancionador. Respecto del derecho fiscal en su vertiente sustantiva hablamos de las normas legales que regulan a la contribución; en cambio, en su vertiente procedural se ubican las normas que regulan los procedimientos por medio de los cuales se ejercen las potestades de control en la verificación o comprobación del cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo que, cuando se habla de independencia, indagamos sobre la dependencia que en la actualidad tienen en nuestro sistema legal las normas jurídicas que tienen por objeto regular la potestad punitiva de la administración pública, es decir, el ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus enfoques sustantivo y adjetivo, en relación con las normas jurídicas que tienen por objeto regular el ejercicio de la potestad y competencia tributaria en el área fiscal, que implica la creación de contribuciones, su determinación en cantidad liquidada, es decir, el crédito fiscal y su recaudación para sufragar las necesidades públicas.

En este marco, la infracción en su aspecto sustantivo se encuentra regulada en el título IV del Código Fiscal de la Federación y en el título octavo de la Ley Aduanera. Sin embargo, principalmente, se describen los tipos de infracción y sus sanciones punitivas pecuniarias, sin establecerse un sistema sustantivo que incluya aspectos esenciales o presupuestos de actuación, por ejemplo, los elementos que conforman el tipo punitivo, como son la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad, así como aspectos relativos a la punibilidad en la infracción fiscal.

De igual forma, no se regula un sistema de principios que rijan la aplicación al contribuyente del *ius puniendi* del Estado por parte de la autoridad fiscal en el aspecto material. Al respecto, es importante indicar que el legislador ha sido omiso para evadir la sujeción de la autoridad a estándares de actuación garantistas. Lo anterior se ha ido construyendo mediante las distintas interpretaciones jurisprudenciales que los tribunales han realizado al respecto.

En contraste, con un claro sentido de dependencia y subordinación y con un enfoque recaudatorio en la legislación fiscal (Código Fiscal de la Federación, artículo 2, 2021), se considera que las sanciones “[...] son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas”. Es decir, en términos de la Real Academia Española (2024) atribuidos a la palabra *naturaleza* y, en nuestro caso, aplicados a la infracción y a la contribución, en términos de la norma jurídica, se establece que ambas figuras comparten una misma condición, calidad o propiedad.

Por el contrario a lo previsto en la norma, la infracción y la contribución tienen un origen y objeto distinto; la primera se origina en ejercicio de la potestad sancionadora y tiene por objeto establecer qué conductas se consideran ilícitas al incumplir con las obligaciones fiscales, así como sus consecuencias. Por su parte, la contribución se origina en ejercicio de la potestad tributaria con un objeto principalmente económico, pues fungen como una importante fuente de ingresos del Estado para satisfacer los gastos públicos.

Ante ello, los principios que rigen el ejercicio de cada una de estas potestades son diametralmente opuestos.

En el caso de la potestad tributaria, uno de los principios que se erigen en limitantes al ejercicio de esta potestad frente a los contribuyentes es el de legalidad tributaria que, conforme a criterio jurisprudencial (Tesis, 2a. LXII/2013), en su aspecto formal rige la regulación de los diversos hechos imponibles (Tesis, I.150.A.114 A) en el sentido de que se establezcan de forma precisa los elementos esenciales de cada contribución, como son el sujeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago. Estos elementos, al ser actualizados

generarán las cantidades que deben aportarse al Estado para cumplir con el principio de destino al gasto público; de igual manera, los principios de equidad y de proporcionalidad.

En cambio, los principios que limitan el ejercicio del derecho a castigar de la autoridad fiscal regulan el establecimiento de las conductas que se consideran infractoras de deberes fiscales, así como los elementos esenciales que configuran cada infracción: la conducta, la antijuridicidad y la culpabilidad. En tal sentido, se ubican como principios rectores los principios de legalidad en sus vertientes de reserva de la ley y formal, con el principio de tipicidad que es aplicable a esta rama del derecho en términos de los criterios (Tesis, P.J.100/2006) emitidos por el Poder Judicial de la Federación, el de irretroactividad, el de culpabilidad, el de proporcionalidad, el de personalidad de la pena, y el de *non bis in idem*.

Asimismo, al hablar de procedimientos de gestión o de procedimientos sancionadores, si bien en ambos casos constituyen una “[...] secuencia de actos, concatenados entre sí y ordenados a la consecución de un fin determinado” (Pérez Dayán, 2023, p. 78), sin embargo, a pesar de que en ambos enfoques se materializan por medio de procedimientos administrativos, nos referimos al ejercicio de una serie de procedimientos administrativos, con objetos y principios rectores diferentes.

En el caso de los procedimientos de gestión, su objeto básicamente recaudatorio se da en la verificación o comprobación hacia los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas y formales; en su caso, determinar el crédito fiscal se materializa un adeudo del contribuyente por concepto de contribuciones hacia el Estado, lo que se traducirá en ingresos del Estado por concepto de contribuciones.

Por su parte, el procedimiento fiscal sancionador, de acuerdo con Velázquez Tolsá (2021), “[...] se integra por una serie de actos procedimentales que tienen por objeto la acreditación de la infracción, la responsabilidad del infractor y la imposición de la sanción [...]” (p. 223). Con todo esto, las potestades tributaria y sancionadora son totalmente distintas, esto en razón a que la primera de estas potestades se aboca a la creación de contribuciones como fuente de ingresos para sufragar las necesidades públicas, en cambio en la segunda su objeto se da en tipificar y castigar las conductas que incumplen con las obligaciones fiscales como consecuencia de la actualización de las fuentes de ingreso tributarias y su posterior omisión.

De igual forma, los ordenamientos legales, como son el derecho fiscal y el derecho administrativo sancionador, tienen por objeto regular a estas potestades. De manera que el objeto del derecho fiscal es normar (Arrioja Vizcaíno, 2014) “[...] la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos [...]” (p. 23), para cubrir los gastos públicos de forma anual. No obstante, el vínculo legal no solo se agota con la creación y actualización de la contribución, sino que, además, esta regulación (por medio de las normas sustantivas fiscales) abarca la determinación, la recaudación y la administración de estas fuentes de ingresos fiscales, como son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, y las contribuciones especiales.

En cambio, según Velázquez Tolsá (2021), el objeto de regulación del derecho administrativo sancionador, al ser una de las áreas en que se desglosa el *ius puniendi* del Estado, es “[...] la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos” (p. 178). Lo que se traduce en un conjunto de normas que regula la tipificación de la infracción, así como de su consecuencia punitiva en el procedimiento administrativo sancionador, por medio del cual se califica y gradúa la sanción.

En suma, se plantea la emancipación, liberación o independización del derecho fiscal sancionador en sus aspectos sustantivo y procedural, del derecho fiscal en sus aspectos sustantivos y procedimentales. De forma que se traduzca en un discurso del Estado que dé certeza y seguridad jurídica al contribuyente en el ejercicio de sus derechos humanos derivados de la afectación en el ejercicio de estas potestades.

Conclusiones

La importancia de la autonomía del derecho fiscal sancionador respecto del derecho fiscal radica en dotar de seguridad jurídica al contribuyente por medio de la comunicación de un discurso legal y de actuación que le permita conocer el alcance y naturaleza de cada una de las figuras que regulan los ordenamientos legales mencionados. Con ello, a fin de saber su alcance e incidencia en el actuar de la autoridad, respecto del contribuyente, y estar en aptitud de medir este actuar con los derechos humanos que habrían de limitar, en cada caso, el ejercicio de estas potestades del Estado, se aportan las siguientes conclusiones:

- 1) En la actualidad en el Código Fiscal de la Federación no existe independencia del derecho fiscal sancionador del derecho fiscal.
- 2) A pesar de que son ramas jurídicas que, si bien son complementarias, regulan aspectos distintos. El legislador, con un enfoque netamente económico, subordina el derecho administrativo sancionador al derecho fiscal en detrimento de la seguridad jurídica y confianza legítima que debe primar entre autoridades y contribuyentes.
- 3) En tal sentido, no existe en la legislación fiscal un sistema de regulación normativa que establezca y reconozca de forma clara los principios que rijan el actuar de la autoridad fiscal en la materialización del poder sancionador en la vertiente sustantiva, que den certeza jurídica al contribuyente.
- 4) De igual manera, no se regula en la legislación fiscal un procedimiento sancionador independiente de los procedimientos de gestión de la autoridad fiscal.
- 5) Al igual, no existe en la legislación fiscal el reconocimiento de un sistema de principios adjetivos que limiten el ejercicio del *ius puniendi estatal* en el ámbito fiscal.

Referencias

Libros físicos

- Arrioja Vizcaíno, A. (2014). *Derecho Fiscal, México*. Themis.
- Cordero Pinto, G. (2020). *Derecho Procedimental y Procesal Administrativo, México*. Tirant lo Blanch.
- Díaz-Reyes, A. et al. (2023). El ejercicio de la Potestad Sancionadora en materia electoral y los Derechos Humanos: una mirada desde el *ius puniendi* único del Estado". En Vázquez Avedillo, J. F., & Eguiarte Mereles, C. R. [Coord.], *Derechos humanos y los deberes de actuación de la autoridad en México*. Tirant lo Blanch.
- Estrada Cuevas, J. A., & Lucero Espinosa, M. (2023). *Derecho administrativo sancionador*. Tirant lo Blanch.
- Gutiérrez Velázquez, E. J., & Vázquez Avedillo, J. F. (Coords.) (2022). *Visión transversal de los Derechos Humanos en México*. Tirant lo Blanch.
- Jara Merino, I., & Lucas Durán, M. (2019). *Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos.
- Lucero Espinosa, M., & Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2024). *Compendio de Derecho Administrativo*. Porrúa.
- Mabarak Cerecedo, D. (2007). *Derecho financiero público*. McGraw-Hill.
- Ortega Maldonado, J. M. (2021). *Lecciones de Derecho Fiscal y Tributario*. Porrúa.
- Pérez Dayán, A. (2023). *Teoría General del Acto Administrativo*. Porrúa.
- Rojas Castro, Ma. O. (2018). *Derecho Económico en México*. Porrúa.
- Rousseau, J. J. (1977). *El contrato social*. Porrúa.
- Velázquez Tolsá, F. E. (2021). *Derecho Administrativo Sancionador Mexicano*. Bosch.
- Venegas Álvarez, S. (2022). *Teoría General de las Contribuciones*. Tirant lo Blanch.

Verduzco Reina, C. J. (2022). Principios constitucionales de las contribuciones. La potestad tributaria. En Venegas Álvarez, S. [Coord.], *Teoría general de las contribuciones*. Tirant lo Blanch.

Libro electrónico

Jarach, D. (s. f.). *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, p. 73. <https://iuslatin.pe/wp-content/uploads/2020/07/Dino-Jarach-el-hecho-imponible.pdf> (fecha de consulta 04 de febrero de 2025).

Artículos

Cordero, E. (2014). Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno. *Revista de Derecho* (Valparaíso), XLII, p. 409. <https://www.redalyc.org/pdf/1736/173631450012.pdf> (fecha de consulta 20 de febrero de 2025).

Díaz-Reyes, A., & Aguado-Romero, G. (2022). Restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales como consecuencia jurídica en el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, y su incidencia en el derecho humano a la seguridad jurídica. *Revista de Derecho Fiscal*, 21, 149. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7847/12671> (fecha de consulta 17 de marzo de 2025).

Legislación

Código Fiscal de la Federación [C.F.F.], Reformado, artículos 2, 17-h bis, 17 h, 27 apartado C Fracc. I, 42 al 51, 53-B y 70 al 91-B, *Diario Oficial de la Federación* [D.O.F.], 12 de noviembre del 2021 (México). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> (fecha de consulta 17 de marzo de 2025).

Ley Aduanera [L.A.], Reformado, título octavo, capítulo único, arts. 176 a 202, *Diario Oficial de la Federación* [D.O.F.], 12 de noviembre del 2021 (México). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf> (fecha de consulta 17 de marzo de 2025).

Ley de Ingresos [L.I.], Reformada, artículo 1, *Diario Oficial de la Federación* [D.O.F.], 19 de diciembre del 2024 (México). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2025.pdf (fecha de consulta 04 de febrero de 2025).

Resolución miscelánea fiscal para el ejercicio 2025 [R.M.F], *Diario Oficial de la Federación* [D.O.F.], 30 de diciembre del 2024 (México). <https://sidof.segob.gob.mx/notas/5746354> (fecha de consulta 04 de febrero de 2025).

Jurisprudencia

Tesis P.J.100/2006, Tomo XXIV, novena época, Tipicidad. El principio relativo, normalmente referido a la materia penal, es aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, *Semanario Judicial de la Federación*, agosto 2006. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/174326> (fecha de consulta 04 de marzo de 2025).

Tesis 2a. LXII/2013 (10a.), Tomo 2, décima época, Legalidad tributaria. Alcance de ese principio constitucional en relación con la base gravable de las contribuciones, *Semanario Judicial de la Federación*, agosto 2023, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2004260> (fecha de consulta 04 de marzo de 2025).

Tesis I.15o.A.114 A, Tomo XXIX, novena época, Doble tributación. No se actualiza tratándose de los impuestos sobre nóminas y sobre la renta respecto de personas físicas asalariadas, en tanto tienen diversos hechos imponibles, *Semanario Judicial de la Federación*, enero de 2009. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/168146> (fecha de consulta 04 de marzo de 2025).

Fuentes publicadas en internet

Real Academia Española. (2024). *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/independiente?m=form> (fecha de consulta 10 marzo de 2025).

Real Academia Española. (2024). *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/dependiente> (fecha de consulta 10 de marzo de 2025).

Real Academia Española. (2024). *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/naturaleza?m=form> (fecha de consulta 10 de marzo de 2025).

Artículo recibido el 27 de marzo de 2025.

Aprobado por par 1 el 3 septiembre 2025.

Aprobado por par 2 el 17 de mayo de 2025.